

УДК 347.73

DOI <https://doi.org/10.32840/pdu.2022.2.47>

**О. К. Ковальчук**

аспірант

Хмельницького університету управління та права імені Леоніда Юзькова

## ДЕЯКІ ОСОБЛИВОСТІ ЗАСТОСУВАННЯ ПОДАТКОВОЇ АМНІСТІЇ В УКРАЇНІ

*У статті розглядаються деякі особливості застосування податкової амністії в Україні. У сфері податково-правового регулювання часто вдаються до оптимізації податкових зобов'язань, збільшення надходжень до бюджетів різних рівнів тощо. Так, одним із таких способів є запровадження правових механізмів податкової амністії (економічної амністії, амністії капіталів тощо). Крім вже згаданої мети, такі заходи застосовуються також для залучення в національну економіку коштів, які приховані від оподаткування, або тих коштів, які виведені за кордон. Показово, що в кожній конкретній країні світу механізми регулювання зазначених явищ є різними, а отже і мета та результати їх реалізації будуть різними. Підкреслено, що наявні відмінності обумовлені низкою факторів, таких як: форма правління, податкова система тощо. Також необхідно враховувати певні політичні інтереси від запровадження механізму податкової амністії, а також інтереси того прошарку суспільства, певного кола платників податків, до яких застосовуються такі механізми.*

*Підкреслено, що податкова амністія в Україні була реалізована шляхом податкового компромісу та одноразового (спеціального) добровільного податкового декларування активів фізичних осіб. Зазначено, що податковій амністії відрізняються не тільки за суб'єктами (або сферою поширення), а й за розміром фінансових вигод, отриманих учасниками податкової амністії в результаті реалізації цієї процедури. Доведено, що запровадження правових механізмів податкової амністії у різних її проявах є пропозицією держави платникам податків укласти договір про регулювання певних податкових відносин за виключними правилами. Аргументовано, що запровадження та реалізація податкової амністії в державі, зокрема в Україні, є проявом диспозитивності, про що свідчить добровільний характер її застосування. Запропоновано розглядати податкову амністію як специфічний вид податкових стимулів.*

**Ключові слова:** податкове регулювання, податкова амністія, компроміс, декларування, диспозитивність у податкових відносинах.

**Вступ.** Органи державної влади та органи місцевого самоврядування час від часу вдаються до впровадження різних правових механізмів, спрямованих на зміну існуючого порядку правового регулювання відповідних суспільних відносин, й очікують від таких новацій значних позитивних наслідків. Приміром, у сфері податково-правового регулювання часто вдаються до оптимізації виконання податкового обов'язку, збільшення грошових надходжень до бюджетів різних рівнів тощо. Так, одним із таких шляхів виступає впровадження правових механізмів податкової амністії (економічної амністії, амністії капіталів тощо). Крім вже

вказаної мети такі заходи застосовуються й для залучення до національної економіки коштів, що приховані від оподаткування або ж ті кошти, що виведені закордон. Показово, що в кожній конкретній державі світу механізми регулювання позначених явищ різноманітні, а отже, мета й результати від їх впровадження будуть різними. Зазначимо, що такі відмінності обумовлюються цілою низкою чинників, як-то: форма державного устрою, побудова податкової системи та ін. Також необхідно враховувати як певні політичні інтереси від впровадження механізму податкової амністії, так і інтереси того прошарку суспільства, певного кола платників податків, на яких такі механізми розповсюджують свою дію.

**Аналіз останніх досліджень.** Підкреслимо, що з огляду на досить давню історію та глибинне історичне коріння, сутність податкової амністії, її види та правові механізми їх застосування були предметом вивчення багатьох дослідників. Серед вітчизняних науковців позначимо таких, як: О. О. Дмитрик, І. Є. Криницький, М. П. Кучерявенко, О. В. Макух, І. В. Приходько, В. О. Рядінська, Є. М. Смичок, К. О. Токарева. Водночас з урахуванням тих євроінтеграційних процесів, в яких знаходиться зараз Україна, а також беручи до уваги те що йде планомірним шляхом впровадження заходів Плану BEPS, існує необхідність більш широкого погляду на податкову амністію як актуальне правове явище. Отже, **мета статті** полягає у проведенні огляду правових механізмів застосування податкової амністії у різних країнах світу, їх порівняльно-правовому аналізі.

**Виклад основного матеріалу.** Як ми вже акцентували увагу, податкові амністії проводяться як місцевими, так і центральними органами влади. На підставі аналізу іноземного податкового законодавства, а також здобутків правової доктрини можемо констатувати, що протягом останніх п'ятдесяти років центральні уряди деяких країн, що розвиваються (наприклад, Аргентини, Колумбії, Бразилії, Індії, Філіппін, Туреччини), неодноразово пропонували амністії, так само як і центральні уряди розвинених країн, що стикаються з конкретними економічними проблемами, такими як рецесія, фінансова криза, великий державний борг (наприклад, Ірландія, Італія, Іспанія, Греція, Португалія) [1]. При цьому слід зазначити, що багатокраїн, що розвиваються, і розвинених країн також час від часу вдаються до певної форми амністії, щоб сприяти репатріації капіталів або полегшити економічну лібералізацію і відкритість для міжнародної торгівлі.

Показово, що законодавці та місцеві органи влади постійно розробляють нові види податкових амністій. Як вбачається, такий підхід (розробка певних новацій та диференціація в цій сфері) викликані необхідністю привернути увагу громадськості, а в разі частого проведення податкових амністій – звернутися до тих

груп населення, які ще не були охоплені попередніми пропозиціями. Такий висновок ґрунтується з урахуванням того, що доволі часто податкові амністії поширюють свою дію не на всіх платників податків, а лише на певні їх категорії.

Приміром, проєкт Закону України «Про податкову амністію» від 29.06.2000 р. [9] було розроблено з метою створення передумов для повернення коштів та майнових цінностей, раніше вивезених з території України, та легалізації доходів юридичних або фізичних осіб з їх врахуванням у розрахунках розмірів податкових баз для визначення податкових зобов'язань таких осіб у майбутніх податкових періодах. Фактично, до суб'єктів податкової амністії за вказаним законопроєктом віднесено як фізичних, так і юридичних осіб – платників податків.

Інший підхід було обрано законодавцем при прийнятті Закону України «Про внесення змін до Податкового кодексу України щодо особливостей уточнення податкових зобов'язань з податку на прибуток підприємств та податку на додану вартість у разі застосування податкового компромісу» [8]. Відповідно до вищевказаного нормативно-правового акта дія податкового компромісу як виду податкової амністії поширювалася на платників податків та/або їх посадових (службових) осіб. З наведеного бачимо, що податковий компроміс був впроваджений не лише на всіх платників податків (юридичних та фізичних осіб), а й передбачалася можливість його реалізації для їх посадових чи службових осіб.

Такий вид податкової амністії, як одноразове (спеціальне) податкове декларування активів фізичних осіб, впроваджене Законом України «Про внесення змін до Податкового кодексу України та інших законів України щодо стимулювання детінізації доходів та підвищення податкової культури громадян шляхом запровадження одноразового (спеціального) добровільного декларування фізичними особами належних їм активів та сплати одноразового збору до бюджету» від 15.06.2021 р. [7] розповсюджується лише фізичних осіб – платників податків. Позначені приклади правового регулювання

податкової амністії в Україні проілюстрували, що законодавець залежно від мети її впровадження, а також інших чинників до кола суб'єктів податкової амністії відносять різне коло платників податків. Крім того, регламентує різні за своєю суттю види податкової амністії.

У цьому контексті доцільно звернути увагу й на те, що податкові амністії різняться не лише за суб'єктами (або колом поширення). Ще одним дуже важливим критерієм класифікації податкової амністії виступає обсяг фінансових вигод, які отримують учасники податкової амністії як результат реалізації цієї процедури. Так, за вказаним критерієм можна виділити широкі та вузькі податкові амністії. Згідно з першим видом податкової амністії не тільки зменшуються або скасовуються санкції та пеня, але й зменшується основна сума податку. Крім того, може йтися про надання імунітету від перевірок минулих, а іноді і майбутніх податкових зобов'язань [2]. Вузькі податкові амністії характеризуються, наприклад, лише звільненням платників податків від відповідальності за порушення податкового законодавства.

Окремо слід звернути увагу на те, з якою метою впроваджується податкова амністія у кожній конкретній державі у той чи інший період часу. Деякі науковці стверджують, що податкові системи країн, які розвиваються (наприклад, ЮАР, Аргентина, Індія) характеризуються більш яскравою фіскальною спрямованістю, ніж регулятивною чи стимулюючою. Для платників податків вказаних держав характерний досить низький рівень правової культури, повне чи часткове ігнорування необхідності виконання податкового обов'язку, зокрема, сплати податків і зборів. А відтак, можна вести мову про високий рівень корупції, значний розвиток тіньової економіки. Це, в свою чергу, зумовлює високий рівень оподаткування та відповідальності за податкові правопорушення. Відповідно, до цілей податкової амністії слід віднести: поповнення бюджету відповідного рівня, економія коштів на адміністрування відповідних податків.

Існує точка зору, згідно з якою у разі, коли амністія пропонується особам, які

ухиляються від сплати податків і вже перебувають під слідством, вона може розглядатися як форма укладання угоди про визнання вини. Іншими словами, податкові органи використовують амністію для того, щоб вигідно відмовитися від частини очікуваних надходжень, якщо це також передбачає часткове переведення в готівку її кредитів і суттєве скорочення витрат, які вона мала б понести на реалізацію амністії. Як і у випадку з угодами про визнання вини, очікується, що ті, хто більш охоче беруть участь в амністії, є також тими, хто більш грубо порушив закон, оскільки вони програють, якщо намагатимуться оскаржити свою відповідальність [1]. Отже, угода про визнання вини може розглядатися як ефективний інструмент відбору, оскільки, з одного боку, винні, які більше ризикують, повинні викрити себе, визнавши свою провину, і, таким чином, бути належним чином покарані, в той час як невинні, не визнаючи себе винними, повинні постати перед судом [3, с. 751]. При цьому науковці наголошують, що подібний тип відбору можливий за допомогою амністії. Однак, деякі проблеми можуть виникнути з ухиленням від сплати податків, якщо передбачені лише грошові санкції. У цьому випадку, за інших рівних умов, амністія є більш привабливою для тих, хто має достатньо статків, щоб нести відповідальність, і, таким чином, їх легше охопити стандартними засобами примусового стягнення. Натомість амністія не є актуальною для тих, хто не підпадає під санкції, оскільки їм нічого втрачати у разі проведення перевірки [3, с. 752].

На наш погляд, зазначені міркування вчених є певною мірою обґрунтованими. Дійсно, запроваджуючи правові механізми податкової амністії у різних її проявах, можна вести мову про те, що держава пропонує платникам податків укласти певну угоду про регулювання окремих податкових правовідносин за виключними правилами. Фактично, впровадження та реалізація податкової амністії в державі, зокрема, в Україні виступає проявом диспозитивності. Про те, що механізми податкової амністії є диспозитивними, на наше переконання, свідчить саме добровільний характер її застосування. Зазна-

чимо також, що останнім часом у фінансово-правовому законодавстві України зростає кількість диспозитивних способів регулювання, які досить активно застосовуються. Йдеться про договори, рекомендації. Їх особливістю є похідний від імперативного методу характер. Говорячи про податкову амністію, підкреслимо, що формально угода як така між державою (в особі контролюючих органів) та платниками податків (які є суб'єктами податкової амністії) відсутня. Однак за своєю суттю вказані суб'єкти укладають домовленість про низку зустрічних дій.

У цьому контексті позначимо міркування Д. А. Кобильніка. Науковець слушно наголошує на тому, що в сучасних умовах, незважаючи на те, що податкове право – це галузь публічного права й у податкових відносинах превалює реалізація публічного інтересу, диспозитивність, яка реалізується в межах владного імперативу, виступає тим чинником, за допомогою якого формується певний баланс. Так, йдеться про формування такої системи правового регулювання відносин оподаткування, за якої відбувається гармонізація публічного та приватного інтересів. Саме такий підхід дозволить побудувати партнерські відносини між державою та платниками податків [5, с. 63]. Податкова амністія якраз і дозволяє з одного боку, проявити зобов'язаним учасникам податкових відносин певні порушення податково-правових норм, а з іншого – держава «закриває очі» на такі правопорушення, за умови сплати відповідного збору до бюджету.

На наше переконання, надати однозначно позитивну оцінку цьому явищу не можна. Така точка зору виникає, виходячи з того, що учасники процедур податкової амністії домовляються про певні поступки один одному й нібито досягають відповідного балансу інтересів. У той же час у такому разі виникає низка питань стосовно подальших перспектив після реалізації податкової амністії. Зокрема, це питання набуває для зобов'язаних учасників податкових відносин – платників податків, оскільки наразі не визначено, яким чином буде діяти держава відносно платників податків, які скористалися механізмом

податкової амністії, після її завершення, у майбутніх податкових періодах.

Як вбачається, у цьому контексті іншого змістового наповнення категорія «доброчесність». Показово, що у чинному податковому законодавстві України ця категорія не використовується й відповідно, її визначення також відсутнє, а оскільки чіткого визначення немає, добросовісність – це оціночна категорія. Якщо ж виходити із розуміння платника податків, яке панує у європейському публічному просторі – що він є рівноцінним партнером держави у податкових правовідносинах, то слід визнати також необхідність імплементації у Податковий кодекс України цієї категорії. Добросовісним може бути тільки повноправний суб'єкт права, в тім числі і податкового. «Матеріалізація» у Податковому кодексі України принципу податкової добросовісності у формі його нормативного закріплення спроможна активно сприяти формуванню європейської податкової культури у середовищі вітчизняних платників податків [6, с. 212]. При цьому відносно добросовісності органів державної влади та їх посадових осіб сформувався усталений підхід, який розкривається через ст. 19 Конституції України – органи державної влади та органи місцевого самоврядування, їх посадові особи зобов'язані діяти лише на підставі, в межах повноважень та у спосіб, що передбачені Конституцією та законами України. За такої позиції фактично ми стикаємося з ототожненням добросовісності контролюючого органу та законності як основного принципу його діяльності. Навряд чи цей підхід можна вважати аргументованим. На нашу думку, зазначені поняття за своєю суттю є різними.

Обстоюючи такі міркування, ми виходимо з того, що в межах законної поведінки можливі випадки недоброчесних дій чи рішень з боку контролюючого органу. Приміром, у випадку реалізації дискреційних повноважень (розсуду) контролюючим органом, його поведінка буде законною, проте той варіант поведінки, який буде обрано для платника податків, не буде найбільш оптимальним (з можливих у кожному конкретному випадку). У такому разі можна вести мову

про те, що посадова особа контролюючого органу діяла не зовсім добросовісно (якщо з поміж можливих варіантів урегулювання певних правовідносин для платника податків були більш сприятливі варіанти вирішення ситуації й посадова особа контролюючого органу про це знала).

Зважаючи на вищезазначене, говорячи про добросовісність суб'єктів податкових відносин у розрізі податкової амністії, акцентуємо увагу на тому, що у такому сенсі платник податків має у повному обсязі показати певні правопорушення й недоплачені суми коштів, не задекларовані активи тощо, а контролюючі органи – забезпечити конфіденційність інформації, отриманої від платника податків, а також не застосовувати отриману інформацію проти суб'єкта податкової амністії у подальшому.

Оцінюючи як позитивні, так і негативні сторони впровадження податкової амністії слід згадати про те, що амністії можуть бути ефективними, якщо вони розроблені як оптимальна дискримінаційна політика у сфері оподаткування [4, с. 28]. Дійсно, серед науковців доволі поширеною є точка зору, відповідно до якої амністії загалом є дискримінаційними, оскільки вони передбачають більш сприятливе ставлення до тих, хто ухилявся від сплати податків – і до тих, хто може легалізувати своє становище зі знижкою – ніж до тих, хто сплачував податки з самого початку, з одного боку, або до тих, хто був виявлений і покараний до оголошення амністії, з іншого боку. Проте, такий погляд суттєво звужує призначення та сутність податкової амністії.

Водночас в науковій літературі висловлюються й доволі неординарні пропозиції щодо розгляду податкової амністії як способу відкриття іншого ринку, окрім ринку комплаєнсу. Якщо така пропозиція приваблює достатньо велику кількість нових «покупців», надходження до бюджету можуть зрости, навіть якщо кількість регулярних платників податків дещо зменшиться. При цьому вчений слушно наголошує на тому, що «цінова дискримінація» може бути оптимально розроблена лише за наявності характеристик, які розрізняють ринки, або, у нашому випадку, розрізняють потен-

ційних ухильників та добросовісних платників податків. Так, ефективна дискримінація може бути застосована у випадках певного «економічного шоку», що сильно впливають на поведінку платників податків (наприклад, галузеві кризи, несприятливі життєві події і так далі). Ухилення від сплати податків може працювати як екстремальний метод збільшення наявного доходу за таких обставин. Ті, хто найімовірніше постраждає від негативного шоку, також найімовірніше виграють від нього. У цьому випадку амністія допомагає найнещаснішим поліпшити своє становище, а також полегшує їх повернення до легальної поведінки. Оскільки завжди може існувати частка населення, яка відчуває ці проблеми, постійна податкова амністія може бути виправдана як з точки зору ефективності (забезпечення страхування), так і з точки зору справедливості (допомога тим, хто її найбільше потребує) [4, с. 30].

На наш погляд, твердження, що податкова амністія – це прояв дискримінаційної політики держави у сфері оподаткування – перебільшення. Такий висновок ми робимо, виходячи з порівняльного аналізу таких понять, як податкова амністія та податкова пільга. І в першому, і в другому випадку законодавець визначає низку критеріїв, яким має відповідати платник податку для того, аби скористатися таким правом. Зазначимо, що науковці дуже часто вбачають у такому підході порушення принципів рівності платників податків перед законом та справедливості оподаткування, що є одними з основних засад податкового законодавства. Однак, напевно це так. Зазвичай надання відповідних податкових пільг виступає високо-ефективним та дієвим економічним інструментом, який має за мету стимулювання розвитку певних видів діяльності, галузей та регіонів. При цьому підставами для надання податкових пільг є особливості, що характеризують певну групу платників податків, вид їх діяльності, об'єкт оподаткування або характер та суспільне значення здійснюваних ними витрат. Характерно, що як при наданні податкових пільг, так і при впровадженні механізму податкової амністії держава надає таке

право, а скористатися ним чи ні – вирішує безпосередньо платник податків, участь у цих процесах є саме добровільною. Це знову ж таки, свідчить про диспозитивність позначених механізмів в межах імперативного методу податково-правового регулювання. На наше переконання, механізм податкової амністії необхідно розглядати не як засіб дискримінації платників податків, а саме як специфічний вид податково-правових стимулів.

**Висновки.** З огляду на вищенаведене можемо констатувати, що податкова амністія в Україні реалізовувалась через податковий компроміс та одноразове (спеціальне) добровільне податкове декларування активів фізичних осіб. Зазначимо, що вказані різновиди мають як спільні, так і відмінні характеристики. До спільних віднесено добровільність та умовний характер (йдеться про необхідність сплати відповідного збору до державного бюджету). Відмінними характеристиками є: коло осіб, на яке розповсюджується певний механізм податкової амністії, ставка збору, який має бути сплачений до бюджету, строк дії та ін. Спільною метою реалізації податкових амністій позначеними способами є: реалізація фіскальної функції (наповнення доходної частини державного бюджету), економія коштів на адміністрування відповідних податків. Встановлено, що застосування механізмів податкової амністії доцільно розглядати як прояв диспозитивності в межах імперативу податково-правового регулювання.

#### Список використаної літератури:

1. Carla Marchese (2014) Tax Amnesties. URL: [https://papers.ssrn.com/sol3/papers.cfm?abstract\\_id=2405812](https://papers.ssrn.com/sol3/papers.cfm?abstract_id=2405812)
2. Franzoni, L. A. (1996) Punishment and grace: on the economics of tax amnesties. *Public Finance*, 51. 353-368
3. Grossman, G. M., Katz, M. L. (1983). Plea bargaining and social welfare. *The American Economic Review*, 73. 749-757.
4. Marchese, C., Cassone, A (2000) Tax amnesty as price-discriminating behavior by a monopolistic government. *Euro. J. Law Econ.* 9, 21-32.
5. Кобильник Д. А. Особливості реалізації функцій податкового права (методологічний аспект): дис. ... д-ра юрид. наук: 12.00.07. Запоріжжя, 2021. 443 с.
6. Пацурківський П. П. Правова природа оціночних понять «справедливість», «доброчесність» і «розумність» у Податковому кодексі України. *Науковий вісник Ужгородського Національного Університету. Серія Право*. Випуск 67. 2021. С. 208-214.
7. Про внесення змін до Податкового кодексу України та інших законів України щодо стимулювання детінізації доходів та підвищення податкової культури громадян шляхом запровадження одноразового (спеціального) добровільного декларування фізичними особами належних їм активів та сплати одноразового збору до бюджету: Закон України від 15.06.2021 р. №1539-IX. URL: <https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/1539-20#Text>
8. Про внесення змін до Податкового кодексу України щодо особливостей уточнення податкових зобов'язань з податку на прибуток підприємств та податку на додану вартість у разі застосування податкового компромісу: Закон України від 25.12.2014 р. № 63-VIII. URL: <https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/63-19#Text>
9. Про податкову амністію: проект Закону України від 29.06.2000 р. № 5376-1. URL: [http://w1.c1.rada.gov.ua/pls/zweb2/webproc4\\_1?pf3511=8670](http://w1.c1.rada.gov.ua/pls/zweb2/webproc4_1?pf3511=8670)

#### **Kovalchuk O. Some features of the application of tax amnesty in Ukraine**

*The article examines some features of tax amnesty in Ukraine. In the field of tax and legal regulation often resort to optimization of tax liability, increase of revenues to the budgets of different levels, etc. Thus, one of such ways is the introduction of legal mechanisms of tax amnesty (economic amnesty, capital amnesty, etc.). In addition to the already mentioned purpose, such measures are also used to attract to the national economy funds that are hidden from taxation or those funds that are withdrawn abroad. It is significant that in each particular country of the world the mechanisms of regulation of these phenomena are different, and therefore the purpose and results of their implementation will be different. It should be noted that such differences are due to a number of factors, such as the form of government, tax system, etc. It is also necessary to take into account certain political interests from the introduction of the tax*

*amnesty mechanism, as well as the interests of the stratum of society, a certain circle of taxpayers to which such mechanisms apply.*

*It is emphasized that the tax amnesty in Ukraine was implemented through a tax compromise and a one-time (special) voluntary tax declaration of assets of individuals. It is noted that tax amnesties differ not only by subjects (or scope of distribution), but also by the amount of financial benefits received by the participants of the tax amnesty as a result of the implementation of this procedure. It has been proven that the introduction of legal mechanisms of tax amnesty in its various manifestations is an offer by the state to taxpayers to conclude an agreement on the regulation of certain tax relations according to exclusive rules. In fact, the introduction and implementation of tax amnesty in the state, in particular, in Ukraine, is a manifestation of dispositivities, which is evidenced by the voluntary nature of its application. It is proposed to consider tax amnesty as a specific type of tax incentives.*

**Key words:** *tax regulation, tax amnesty, compromise, declaration, discretion in tax relations.*